GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33124C
Inscrit le 25 juillet 2013

Audience publique du 11 février 2014

Appel formé par
les époux ... et ... ..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 17 juin 2013 (n° 30626 du rôle)
dans un litige les opposant à
un bulletin émis par le bureau d'imposition ... et
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33124C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 25 juillet 2013 par Maître Marc KLEYR, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., gérant indépendant, et de son épouse, Madame ... ..., sans état, demeurant à …, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 17 juin 2013 (n° 30626 du rôle), par lequel ledit tribunal les a déboutés de leur recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010, émis le 23 novembre 2011 par le bureau d'imposition ..., et d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 mars 2012 rejetant comme non fondée une réclamation introduite en date du 16 février 2012 contre ce bulletin ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 11 octobre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc KLEYR et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 décembre 2013.

Monsieur ... ... fut engagé par la société anonyme ... S.A., ci-après la « *société ...* », en qualité de « … » par contrat de travail à durée indéterminée du 15 mars 2002. En vertu de l'article 3 point 4 du contrat de travail, l'employeur s'engagea, pour le cas où la société devait décider de résilier le contrat de travail avec préavis dans les trois premières années, à respecter la période de préavis légalement redue à Monsieur ... et à lui verser au dernier jour de travail une indemnité de départ (« *departure indemnity* ») d'un montant fixé contractuellement.

En date du 29 juin 2005, Monsieur ... et la société ... signèrent un avenant au contrat de travail précité dans lequel il fut notamment convenu au point 4 que l'indemnité de départ prévue à l'article 3 point 4 du contrat de travail serait remplacée par une indemnité de départ (« *departure indemnity* ») correspondant à deux fois le salaire annuel de base.

En date du 26 avril 2010, Monsieur ... fut convoqué par son employeur de l'époque, la société ..., à un entretien préalable à un éventuel licenciement qui eut lieu le 3 mai 2010.

Le contrat de travail de Monsieur ... fut résilié d'un commun accord des parties le 25 mai 2010 avec effet au 30 septembre 2010 et ce moyennant signature d'une convention de résiliation d'un commun accord des parties. Celle-ci stipula que la société ... s'engagea, entre autres, à travers le point 6 de la convention, à verser à Monsieur ... la somme de … euros bruts au titre d'une indemnité de résiliation forfaitaire (« *lump sum termination indemnity* »), tout en précisant que cette somme était payée « *in full and final settlement of all claims and litigious points arising out of the Employment Contract or its mutual termination* », c'est-à-dire en contrepartie de la renonciation par Monsieur ... de faire valoir en justice la moindre réclamation ou revendication en relation avec l'exécution du contrat de travail et sa résiliation.

Suivant une décision du préposé du bureau RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes du 10 janvier 2011, un montant de 20.193,12 euros fut déclaré exempt d'impôts sur le fondement de l'article 115, n° 9 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « *LIR* », le montant restant de … euros ayant été déclaré imposable suivant le barème de la retenue d'impôt sur les rémunérations non périodiques.

Dans le cadre de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010, Monsieur ... déclara la somme de … euros sous la rubrique des revenus extraordinaires avec la mention « *Indemnité Transaction, Art. 115/9 (ermäßigte Steuerrate von 23.37% statt Standardrate von 38.95%)* » et demanda partant l'application des taux d'imposition prévus par l'article 131 LIR dans le chef de revenus extraordinaires qualifiés comme extraordinaires.

En date du 23 novembre 2011, le bureau d'imposition ..., section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ... ..., un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010, ci-après désigné par le « *bulletin* », lequel comporta l'exemption de l'indemnité de départ légale de … euros et de l'indemnité transactionnelle à hauteur de … euros, mais inclut le solde de … euros dans l'ensemble des revenus nets d'une occupation salariée touchés par Monsieur ..., soumis à l'imposition suivant le barème, et partant sans faire droit à sa demande tendant à l'application des taux d'imposition prévus à l'article 131 LIR en faveur de revenus qualifiés comme extraordinaires.

Par courrier de leur litismandataire du 16 février 2012, Monsieur ... et son épouse, Madame ... ... firent introduire contre ce bulletin une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* ».

Par une décision datée du 28 mars 2012 (n° C 17389 du rôle), le directeur rejeta cette réclamation comme non fondée aux motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 17 février 2012 par Maître Marc Kleyr, au nom du sieur ... ..., demeurant à ..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2010, émis le 23 novembre 2011 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir reconnu, pour l'année 2010, son indemnité de licenciement comme rémunération extraordinaire ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public, qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'il ressort de l'instruction que par sa déclaration le contribuable demandait, en la rubrique y prévue l'application des taux de l'article 131 L.I.R. à l'endroit de revenus extraordinaires au sens de l'article 132 L.I.R., spécifiant «Indemnité Transaction » ;

Considérant qu'en l'année 2010 a été mise à la disposition du contribuable une indemnité transactionnelle brute de l'ordre de ... € ;

que le bureau RTS y compétent a scindé l'indemnité brute totale en les montants exempts, en vertu de l'article 115, alinéa 9 L.I.R., d'une part pour l'indemnité de départ légale de 20.193,12 €, conformément aux dispositions légales telles qu'en vigueur en l'année 2010, le surplus de l'ordre de ... restant imposable ;

qu'il résulte donc que ce sont ces ... € que la requête introductive entend par revenus extraordinaires, pour être censés se rapporter à plus d'une année, au sens de l'article 132, alinéa 1er, 2. a) L.I.R., à imposer selon les taux de l'article 131 alinéa 1er litt. b) L.I.R. ;

Considérant que l'article 132 alinéa 1er, 2. litt. a) L.I.R. qualifie de revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131 alinéa 1er, litt. b) L.I.R. « les revenus extraordinaires provenant de l'exercice d'une occupation salariée au sens du numéro 4 de l'article 10 qui se rattachent du point de vue économique à une période de plus d'une année et qui, pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus, deviennent imposables au titre d'une seule année d'imposition » ;

Considérant que le premier problème dans l'application de cette disposition consiste ainsi dans l'étendue de la condition que l'imposabilité au cours d'une seule année d'imposition soit indépendante des volontés du débiteur et du bénéficiaire des revenus ;

Considérant que les travaux parlementaires justifient cette exigence du fait que « cette disposition a pour but d'empêcher qu'il ne soit fait un usage abusif de la faveur de l'article 157 (correspondant à l'article 131 du texte promulgué) » et que « d'une façon

générale les payements de suppléments de salaires et de traitements pour le passé ne sont pas à considérer comme indépendants de la volonté de l'employeur toutes les fois que ces paiements ne sont pas imposés par une décision judiciaire ou une disposition légale ou réglementaire » (doc. part. 571-4, ad art. 158, p. 276; cf. également trib. adm. 22 juillet 1998, n° 10486 du rôle). ;

Considérant que le but affiché du législateur est ainsi de limiter strictement la notion des raisons indépendantes de la volonté du débiteur des revenus à celles qui sont étrangères à la propre sphère d'action et de décision de celui-ci ;

Considérant qu'en l'espèce, l'indemnité transactionnelle a été contractée par les parties (« Both Parties hereby agree to terminate the Employment Contract by mutual consent »), de sorte qu'elle ne saurait être qualifiée d'indépendante de la volonté des débiteur et bénéficiaire ;

qu'il s'ensuit que l'indemnité, sans préjudice des exemptions accordées en vertu de l'article 115 (9) L.I.R., ne saurait être qualifiée de revenu extraordinaire au sens de l'article 132 (1) 2. a) L.I.R. ;

Considérant d'ailleurs que l'indemnité transactionnelle accompagne le terme du contrat de travail, suivant les prescriptions de droit y relatives, respectivement la convention syndicale, sans pour autant être accordée pour perte ou en lieu et place de recettes, ni comporter le caractère d'un dédit pour abandon ou non-exercice d'une activité, de sorte que l'article 11 L.I.R., tel qu'évoqué par la requête, ne peut sortir ses effets en l'espèce ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

Par ces motifs

Reçoit la réclamation en la forme ;

La rejette comme non fondée. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 mai 2012, Monsieur ... et son épouse, Madame ... ... firent introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 émis le 23 novembre 2011 ainsi que de la décision directoriale précitée du 28 mars 2012.

Dans son jugement du 17 juin 2013, le tribunal administratif déclara ce recours irrecevable en ce qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, reçut le recours en réformation introduit contre la décision directoriale du 28 mars 2012 recevable en la forme, mais au fond, le déclara non justifié et en débouta les demandeurs, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire, rejeta la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 euros formulée par les demandeurs et condamna ces derniers aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 25 juillet 2013, les époux ... ont fait régulièrement relever appel de ce jugement du 17 juin 2013.

A l'appui de leur appel, ils insistent d'abord sur le fait que la société ... aurait décidé seule de résilier le contrat de travail de Monsieur ... et qu'elle lui aurait fait oralement part de cette décision lors de son entretien préalable au licenciement qui avait été fixé au 3 mai

2010, la preuve de cette décision de résiliation unilatérale résultant de deux confirmations de responsables de la société ... versées en cause et pouvant être étayée, si nécessaire, par l'audition de témoins. Comme le contrat de travail de Monsieur ... aurait prévu le versement à ce dernier par la société ... d'une « *indemnité de départ égale à 24 mois de salaire* » et qu'il n'y aurait pas eu de litige entre les parties à ce sujet, ces dernières auraient signé le 25 mai 2010 une convention de résiliation du contrat de travail d'un commun accord des parties, cette convention ayant fixé l'indemnité de départ au montant de 594.499 euros correspondant à 24 mois de salaires en exécution de la clause afférente du contrat de travail. Alors même la convention de rupture du 25 mai 2010 avait été désignée comme « *termination agreement* » et qu'elle stipulait que les deux parties convenaient de terminer le contrat de travail en cause par consentement mutuel, il ne s'agirait pas d'une résiliation d'un commun accord au vu de la décision de licenciement déjà prise unilatéralement par la société ... à la date du 3 mai 2010 et l'accord des parties aurait porté sur les seules modalités du départ de l'appelant, de manière que la désignation de la convention ne devrait pas porter à conséquence. Ce serait plutôt le licenciement exprimé oralement par les représentants de l'employeur qui déploierait ses effets et aurait rompu la relation de travail. Les circonstances que ce licenciement eût été prononcé au cours de l'entretien préalable et qu'aucune lettre recommandée de licenciement n'ait été envoyée n'auraient pas une incidence sur l'existence et les effets de ce licenciement.

Les appelants reprochent au tribunal d'avoir fait abstraction de la réalité des événements et de s'être tenu à une application rigoureuse de l'article L. 124-3 du Code du travail (CT) en soulignant à plusieurs reprises que toute décision de licenciement suite à un entretien préalable devrait être matérialisée dans une lettre de licenciement en bonne et due forme et qu'en l'absence d'une telle lettre, il n'y aurait pas de licenciement et plus particulièrement pas de licenciement oral. Cette position privilégierait le chemin de la forme plutôt que celui de la substance en méconnaissance de l'obligation faite au juge administratif de conférer ou restituer leur exacte qualification aux actes et faits en cause. La même critique devrait être élevée contre l'analyse faite par le tribunal de la convention du 25 mai 2010 en ce qu'il a appuyé sa qualification sur sa dénomination plutôt que sur l'intention réelle des parties qui aurait été de régler les conditions et modalités de la fin de la relation de travail plutôt que de résilier cette relation en elle-même. L'indemnité fixée dans la convention du 25 mai 2010 aurait été allouée par application des effets que la loi attacherait à une rupture unilatérale du contrat de travail par l'employeur et ne saurait ainsi être qualifiée comme indemnité bénévole de résiliation d'un commun accord des parties, tout comme elle se rattacherait d'un point de vue économique à plus d'une année et ce pour des raisons indépendantes de la volonté des parties.

A titre principal, les appelants concluent partant à la qualification de l'indemnité litigieuse comme revenu extraordinaire au sens de l'article 132 (1) n° 2, a) LIR.

Aux termes de l'article 132 (1) n° 2, a) LIR, « *sont à considérer comme revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131, al. 1er, litt. b les revenus suivants, pour autant qu'ils ne rentrent pas dans les prévisions de l'alinéa 2 :*

[…]

2. a) les revenus extraordinaires provenant d'une occupation salariée au sens du numéro 4 de l'article 10 qui se rattachent du point de vue économique à une période de plus d'une année et qui, pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus, deviennent imposables au titre d'une seule année d'imposition ;

b) les rémunérations périodiques d'une occupation salariée au sens du numéro 4 de l'article 10 qui sont relatives à une période de paye antérieure ou postérieure à l'année d'imposition et qui, pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus, deviennent imposables au titre de l'année d'imposition considérée ».

La Cour rejoint les premiers juges dans leur analyse suivant laquelle la qualification de revenus comme extraordinaires au sens de l'article 132 (1) n° 2, a) LIR est subordonnée à quatre conditions cumulatives, à savoir, premièrement, que les revenus proviennent d'une occupation salariée, deuxièmement, qu'ils se rattachent d'un point de vue économique à plus d'une année, troisièmement, qu'ils deviennent imposables au titre d'une seule année d'imposition et, quatrièmement, ce pour des raisons indépendantes de la volonté du débiteur et de celle du bénéficiaire.

En premier lieu, la qualification de l'indemnité litigieuse soit comme indemnité volontaire telle que retenue par le tribunal, soit comme indemnité de départ comme l'affirment les appelants, implique une réponse à la question de savoir si la résiliation du contrat de travail de Monsieur ... doit être considérée comme ayant été accomplie unilatéralement par la société ... ou par accord commun.

A cet égard, il est vrai que la convention de résiliation du 25 mai 2010 stipule que le contrat de travail de Monsieur ... était résilié d'un commun accord avec effet au 30 septembre 2010 et que, suite à l'entretien préalable du 3 mai 2010, la société ... n'a pas notifié le licenciement à Monsieur ... dans les formes prévues par l'article L. 124-3 CT. D'un autre côté, il se dégage de deux courriers d'un responsable de la société ... que la décision de mettre un terme au contrat de travail de Monsieur ... a été prise par la société ... et que la convention de résiliation du 25 mai 2010 avait essentiellement pour objet de régler les modalités de la résiliation dudit contrat. L'initiative du licenciement émane, d'après les éléments soumis en cause, de la société ... au vu de la convocation de Monsieur ... à un entretien préalable qui a eu lieu le 3 mai 2010. En outre, ladite convention précise que l'indemnité forfaitaire de résiliation du contrat (« *lump sum termination indemnity* ») en cause a été fixée en exécution de l'article 4, point b) de l'avenant au contrat de travail du 29 juin 2005. Or, l'article 4 dudit avenant est de la teneur suivante : « *The Parties confirm their intent to continue the existing relationship on a long-term basis in order to ensure continuity in the daily management of the Company. If, nevertheless, ... decides to terminate the employment other than for gross negligence or willful misconduct, the ... shall:*

a) comply with the notice period foreseen by Luxembourg labor law of 24 May 1989 and shall

b) pay to the Employee on his/her last working day a departure indemnity corresponding to 2 times the annual base salary. (…)".

Alors même que les règles contraignantes du Code du travail répondent essentiellement à une finalité de protection des salariés et encadrent la résiliation d'un contrat de travail par des règles de forme et des conditions de fond dont le non-respect implique soit l'irrégularité de l'acte ou le caractère abusif du licenciement, l'autonomie du droit fiscal implique que le non-respect d'une certaine forme imposée en droit du travail ne peut pas empêcher la qualification d'un acte d'après son contenu effectif pour les besoins de l'application de la législation fiscale. Ainsi, la Cour ne partage pas l'analyse des premiers juges d'après laquelle l'absence d'une décision de licenciement notifiée en conformité avec l'article L. 124-3 CT et la qualification de la convention du 25 mai 2010 comme « *termination agreement* » devraient péremptoirement avoir pour conséquence la

qualification de la résiliation comme ayant été opérée d'un commun accord. Elle estime plutôt sur base de l'ensemble des éléments soumis en cause que la décision de résiliation du contrat de travail de Monsieur ... a émané de la société ... et que la convention du 25 mai 2010 a essentiellement eu pour objet de régler par accord mutuel toutes les conséquences de cette résiliation.

Dans ces conditions, l'indemnité litigieuse correspond, conformément à la volonté exprimée par les parties, à une indemnité de départ telle que prévue par l'article 4, point b) de l'avenant du 29 juin 2005, en guise de compensation du fait que l'employeur n'a pas respecté son intention affichée d'une relation de travail à long terme. Or, au vu de son objet ainsi défini par les parties, cette indemnité a la nature d'une indemnité de départ au sens de l'article L. 124-7 CT qui repose sur l'idée de fidélité à l'entreprise et qui est considérée comme constituant une « *indemnité forfaitaire dont le niveau est totalement indépendant du préjudice subi. Elle est la contrepartie du droit de l'employeur de licencier le salarié ayant une certaine ancienneté dans l'entreprise et elle ne couvre pas une période se situant après le licenciement effectué par l'employeur* » (Cour d'appel 28 mars 1996, n° 17377, Britz c/ Barbetta). Cette indemnité trouve son fondement exclusivement dans l'acte de résiliation de l'employeur et ne présente partant un lien économique ni avec le travail antérieurement accompli par le salarié, ni avec une période postérieure au licenciement. Cette qualification s'applique à l'indemnité litigieuse au vu de la finalité lui assignée à la fois par la société ... et l'appelant à travers l'avenant du 29 juin 2005 et la convention de résiliation du 25 mai 2010, nonobstant le fait que son montant ait été fixé à un multiple du montant légal minimal prévu par l'article L. 124-7 CT.

Par contre, les revenus extraordinaires d'une occupation salariée visés par l'article 132 (1) 2. a) LIR doivent être la contrepartie de périodes plus ou moins étendues durant lesquelles la prestation de travail est fournie (cf. à cet égard l'exemple fourni dans les travaux parlementaires de la LIR, doc. parl. 571^4, *ad* art. 158, p. 276), de manière que toutes les indemnités versées au salarié en relation avec son licenciement et qui ne compensent donc pas sa prestation de travail sont exclues du champ d'application de l'article 132 (1) n° 2, a) LIR.

Il s'ensuit que l'argumentation principale des appelants tendant à l'applicabilité de l'article 132 (1) n° 2, a) LIR laisse d'être justifiée.

Subsidiairement, les appelants estiment que l'indemnité litigieuse devrait être qualifiée comme dédit au sens des articles 11, n° 2 LIR et 132 (1) n° 4 LIR et font valoir qu'il aurait été clair dès la conclusion du contrat de travail et également au moment du départ de Monsieur ... que l'indemnité à verser résulterait de la décision de licenciement de l'employeur et aurait vocation à compenser la double perte de son emploi et de son salaire, cette analyse se trouvant confortée par le renvoi, dans la convention du 25 mai 2010, aux stipulations du contrat de travail relatives à cette indemnité. Les appelants contestent partant l'analyse du tribunal consistant à considérer l'indemnité comme contrepartie à la renonciation à toutes revendications et réclamations en relation avec l'exécution du contrat de travail et sa résiliation. Ils insistent sur le fait que l'indemnité aurait été calculée en fonction du salaire de Monsieur ... et de sa fonction occupée au sein de la société ... afin de tenir compte du risque pour lui de ne pas retrouver des fonctions et un salaire correspondants dans un futur proche suite au licenciement. Il existerait partant une relation économique réelle entre l'indemnité allouée à titre de dédit et le *quantum* de recettes qu'elle est censée remplacer.

L'article 132 (1) n° 4 LIR qualifie de revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131 (1) b) LIR « *les indemnités et dédits visés respectivement aux*

numéros 1 et 2 de l'article 11 dans la mesure où ils remplacent des revenus se rapportant à une période autre que l'année d'imposition ».

L'article 11 LIR définit en ses n°s 1 et 2 les notions d' « *indemnités* » et de « *dédits* » visées à l'article 132 (1) n° 4 LIR comme « *1. les indemnités et avantages accordés pour perte ou en lieu et place de recettes, à condition qu'il s'agisse de recettes qui, en cas de réalisation, auraient fait partie d'un revenu net passible de l'impôt ;* […] *2. le dédit alloué pour l'abandon ou le non-exercice d'une activité, ainsi que pour l'abandon d'une participation au bénéfice ou de la perspective de pareille participation, à condition qu'en cas de réalisation les recettes provenant de l'activité ou de la participation eussent fait partie d'un revenu net passible de l'impôt* ».

Il résulte de l'économie des articles 11, n°s 1 et 2, ainsi que 132 (1) n° 4 LIR que tant l'indemnité au sens de l'article 11, n° 1 LIR, que le dédit au sens de l'article 11, n° 2 LIR constituent une recette de substitution versée en remplacement d'autres recettes. Ce caractère substitutif implique que le contribuable ne peut plus percevoir les formes des recettes se situant dans le cadre de la catégorie de revenu tel que délimité par la définition de cette catégorie en combinaison avec l'article 104 LIR, de manière qu'il a subi une perte de ces recettes ou un manque à gagner les recettes correspondantes futures. Tant l'indemnité que le dédit consistent alors en une autre forme de recette qui ne rentre ainsi pas elle-même dans le champ des recettes de la catégorie de revenu, mais la remplace en valeur économique.

Le dédit au sens de l'article 11, n° 2 LIR est destiné à compenser le dommage découlant de la non-perception des revenus qu'aurait produits dans le futur l'activité à l'abandon ou au non-exercice de laquelle le contribuable s'est engagé pour le futur, de manière à compenser des « *pertes de recettes essuyées par la suppression de certaines sources de revenus* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, commentaire des articles, doc. parl. 571^4, *ad* article 14, p. 12) et à présenter ainsi un certain caractère indemnitaire.

Le non-exercice d'une activité en tant que cause à la base de l'allocation du dédit peut viser tant la renonciation à exercer durant un certain temps une activité déjà exercée que la renonciation à entamer dans le futur une activité même non encore exercée jusque lors (cf. HERRMANN, HEUER, RAUPACH : *EStG-Kommentar*, § 24, Anm. 50, renvoyant à BFH 23 janvier 2001, XI R 7/00, BStBl. II 2001, 541).

En l'espèce, la convention de résiliation du 25 mai 2010 stipule que l'appelant a été dispensé de travail jusqu'au 30 septembre 2010 et que la société ... s'est engagée à continuer à lui payer son salaire mensuel brut jusqu'à la fin conventionnelle du contrat et ce même dans l'hypothèse où Monsieur ... devait retrouver un nouvel emploi salarié ou à titre d'indépendant. En outre, par la signature de la convention et en contrepartie du paiement de la somme de … euros bruts, Monsieur ... a renoncé à toutes revendications et réclamations généralement quelconques en relation avec l'exécution du contrat de travail ou de sa résiliation. Par contre, la convention du 25 mai 2010 ne comporte aucune stipulation suivant laquelle Monsieur ... se serait engagé à abandonner, à terme ou définitivement, ou à renoncer à exercer son activité auprès d'un autre employeur – la convention prévoyant par contre pour l'hypothèse d'un engagement auprès d'un nouvel employeur, durant le délai de préavis, la continuation du paiement des salaires en faveur de Monsieur ... - et que l'indemnité litigieuse représenterait intégralement ou en partie la compensation financière pour cet abandon ou non-exercice.

L'objectif du paiement de l'indemnité litigieuse n'est dès lors pas celui de compenser l'abandon ou le non-exercice par Monsieur ... de son activité, ni d'ailleurs de compenser la

renonciation à l'exercice d'une activité auprès d'un autre employeur, mais celui de l'exécution complète, par l'employeur, de son obligation découlant de l'article 4, point b) de l'avenant du 29 juin 2005 reconnaissant le droit à une indemnité de départ à l'appelant et de prévenir grâce à ce paiement complet de l'indemnité stipulée toute contestation de la part de ce dernier en relation avec l'exécution et la résiliation du contrat de travail.

La Cour partage dès lors l'analyse des premiers juges que, contrairement à ce qui est soutenu par les appelants, l'indemnité litigieuse n'est pas à considérer comme un dédit alloué pour l'abandon ou le non-exercice par Monsieur ... d'une activité au sens du n° 2 de l'article 11 LIR.

Par rapport à l'argumentaire des appelants fondé sur le caractère indemnitaire de la somme de … euros, il est vrai que l'article 95 (1) LIR dispose que « *sont considérés comme revenus d'une occupation salariée : 1. les émoluments et avantages obtenus en vertu d'une occupation dépendante* […] *avant la cessation définitive de cette occupation ; 2. les allocations obtenues après ladite cessation par rappel d'appointements ou de salaires ou à titre d'indemnités de congédiement* » et que cette disposition inclut ainsi parmi les revenus d'une occupation salariée notamment les indemnités de congédiement. Ces dernières « *représentent en principe l'indemnisation pour perte de salaire ou de traitement pendant une époque déterminée consécutive au congédiement. L'indemnité étant octroyée du chef de la perte de revenus qui eussent constitué des rémunérations immédiates d'une occupation salariée, il n'est que logique de ranger l'indemnité dans la même catégorie des revenus d'une occupation salariée* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571[16], avis du Conseil d'Etat, *ad* art. 112, p. 59). Par contre, ne rentrent pas dans le champ de cette disposition et ne sont pas imposables de ce chef les indemnités de congédiement qui ne tiennent pas directement lieu de rémunération, mais sont destinées à réparer un préjudice particulier subi par le salarié (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571[4], commentaire des articles, *ad* art. 112, p. 160).

Au vu de cette délimitation de la notion des indemnités de congédiement se dégageant des travaux parlementaires de la LIR, il faut conclure qu'elle couvre une indemnité prévue pour réparer le préjudice matériel de la perte totale ou partielle de revenus après la fin de la relation de travail durant une période définie, mais qu'une indemnité allouée pour des motifs tenant à la réparation d'un préjudice différent ne constitue pas une indemnité de congédiement et partant un revenu relevant de la catégorie des revenus salariés.

Or, au vœu des développements ci-avant, l'indemnité litigieuse s'analyse comme une indemnité de départ en guise de compensation forfaitaire du fait que l'employeur n'avait pas respecté son intention affichée d'une relation de travail à long terme et avait licencié Monsieur ... malgré son ancienneté. Le chef de préjudice dédommagé par l'indemnité litigieuse étant ainsi étranger à une perte de revenus durant une période définie après la fin du délai de préavis, elle ne rentre pas dans la notion des indemnités de congédiement au sens de l'article 95 (1) n° 2 LIR mais doit être qualifiée, comme le soutiennent les appelants, en une indemnité de substitution au sens de l'article 11, n° 1 LIR (cf. en ce sens Guy POOS : *Notions fiscales de base concernant l'impôt sur le revenu*, Etudes fiscales 124/127, p. 113).

Cependant, l'article 132 (1) n° 4 LIR soumet la qualification des indemnités au sens de l'article 11, n° 1 LIR à la condition qu'elles se substituent à des « *revenus se rapportant à une période autre que l'année d'imposition* ». Or, conformément aux développements ci-avant, l'indemnité de départ trouve son fondement exclusivement dans l'acte de résiliation de l'employeur et ne présente partant un lien économique ni avec le travail antérieurement accompli par le salarié, ni avec une période postérieure au licenciement, de manière qu'elle ne répond pas à cette exigence posée par l'article 132 (1) n° 4 LIR.

Il s'ensuit que le moyen subsidiaire des appelants laise également d'être justifié.

Il découle de ces développements que l'appel sous examen n'est justifié en aucun de ses moyens et que le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

La demande des appelants tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 euros par instance est à rejeter, les conditions légales y relatives ne se trouvant pas vérifiées en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 25 juillet 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 17 juin 2013,

rejette la demande des appelants tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 euros par instance,

condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Georges RAVARANI, président,

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

et lu à l'audience publique du 11 février 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. RAVARANI